

N. ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, *Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi...*
Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij. (1991) v. 37, br. 1, 267-289 (2016)

267

PRETHODNA OBVEZUJUĆA POREZNA MIŠLJENJA - NOVI INSTITUT HRVATSKOG POREZNOG POSTUPKA*

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, izvanredna profesorica
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 336.2(497.5)
Ur.: 29. veljače 2016.
Pr.: 8. ožujka 2016.
Izvorni znanstveni rad

Sažetak

U radu se problematizira pojam i značaj instituta obvezujućih mišljenja kao dijela poreznih sustava i poreznih postupovnih pravila. Prikazuju se opća obilježja akta čije je donošenje u nadležnosti porezne vlasti, a koje ima za cilj doprinijeti predvidljivosti primjene normi poreznoga prava. Poredbeno-pravna iskustava koristan su pokazatelj već stvorenih praksi te daju uvid u stvarne i očekivane učinke primjene instituta obvezujućih mišljenja. Hrvatsko porezno pravo dobilo je navedeni institut novelom Općeg poreznog zakona 2015. godine, nakon prethodna neuspjelog pokušaja 2009. godine. Obvezujuća su mišljenja institut suvremenih poreznih sustava koji je usmjeren zaštitu prava poreznih obveznika i ostvarenju potrebne predvidivosti postupanja poreznih tijela pa time i pravne sigurnosti. Istodobno, primjećuje se da se obvezujućim mišljenjima pridaju i druge zadaće.

Ključne riječi: *obvezujuća mišljenja, porezno pravo, porezna sigurnost, porezni postupak.*

1. UVODNO RAZMATRANJE

Porezna sigurnost jedan je od elemenata pravne sigurnosti uopće te u temeljima vladavine prava. S obzirom na specijalnu narav normi poreznoga prava, često subspecijalnu, predvidivost primjene poreznih propisa nije jednostavno osigurati. Jedan od instrumenata koji tome pridonosi institut je obvezujućih mišljenja. Pravna literatura koja se odnosi na obvezujuća mišljenja prikazuje, analizira i definira

* Ovaj rad su sufinancirali Hrvatska zaklada za znanost projektom br. 9366 pod nazivom „Pravni aspekti korporativnih akvizicija i restrukturiranje društava utemeljenih na znanju“ te Sveučilište u Rijeci projektom br. 13.08.1.2.01 pod nazivom „Zaštita korisnika na hrvatskom i europskom tržištu financijskih usluga“.

različite pristupe pojedinih jurisdikcija i njihove pokušaje da se putem obvezujućih mišljenja pridonese pravnoj sigurnosti. S drugih aspekata i područja promatranja, pored temeljnog, pravnog stajališta, obvezujućim se mišljenjima mogu dati i druge funkcije, pa je tako često naglašena i ekonomska uloga obvezujućih mišljenja. Ali, mnogi ukazuju na višeznačnost i multifunkcionalnost ovoga instituta. Stoga se često sagledava šira uloga obvezujućih mišljenja ne samo kao instrumenta ostvarenja i povećanja porezne i pravne sigurnosti koji pridonosi dosljednoj primjeni poreznih propisa već i kao instrumenta koji doprinosi smanjenju poreznih sporova,¹ jačanju odnosa suradnje između poreznih vlasti i poreznih obveznika² te usklađenom i neproturječnom postupanju i odlukama poreznih tijela u sličnim stvarima. Povijesni prikazi razvoja obvezujućih mišljenja pronalaze ishodište obvezujućih mišljenja u rimskom pravu.³ Ipak, u zadnjim se desetljećima posebno primjećuje sve veća prisutnost ovog instituta u poreznim sustavima zemalja svih kontinenata, posebno država članica Europske unije te država članica Organizacije za ekonomski razvoj i suradnju (dalje u tekstu: OECD).

2. O POJMU OBVEZUJUĆIH POREZNIH MIŠLJENJA

Jedan od pogodnih instrumenata koji bi trebao pridonijeti predvidljivosti prava, dosljednosti u primjeni poreznih propisa te pravnoj sigurnosti poreznih obveznika moguće je naći u modusima primjene postupovnog poreznog načela postupanja u dobroj vjeri. Takav instrument primjene i oživotvorenja navedenog načela institut je obvezujućih mišljenja.⁴ Institut obvezujućih mišljenja predstavlja novinu u

- 1 Vidi detaljnije i o drugim instrumentima smanjenja broja poreznih sporova, Rogić-Lugarić, Tereza, Čičin-Šain, Nevia, Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 64, (3), 2014., str. 347-375.
- 2 Vidi opširnije o novom konceptu odnosa poreznih vlasti i poreznih obveznika, OECD. (2013), "The current state of play", u OECD, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris; De Simone, Lisa, Sansing, Richard, Seidman, Jeri K., When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?, Tuck School of Business Working Paper No. 2012-102, December 2011, dostupno na: <file:///E:/Users/Natasa/Downloads/SSRN-id1954823.pdf> (posjećeno: 15.12.2015.); i dr., Žunić Kovačević, Nataša, „Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, vol. 5, br. 1, ožujak 2014., str. 78-91.
- 3 Tako navode Alarie, Benjamin, Datt, Kalmen, Sawyer, Adrian i Weeks, Greg, Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis, New Zealand Journal Of Taxation Law and Policy, vol. 20, prosinac, 2014., str. 3366., upućujući na Romano, Carlo (vidi f.n. 13).
- 4 Vidi drugačiji termin, npr. Lončarić-Horvat, Olivera, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, u: Hrvatska pred vratima EU: fiskalni aspekti: Zbornik radova Znanstvenog skupa održanog 8. studenog 2005. u Zagrebu. – Zagreb, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2005., str. 233-243. Vidi, Arbutina, Hrvoje, Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 62, br. 5-6, prosinac 2012., str. 1307. Vidi i, Rogić Lugarić, Tereza i Bogovac, Jasna, Pravni status

hrvatskom poreznom pravu, no samo u poreznom i pozitivnopravnom smislu riječi jer je u akademskim krugovima isti u nekoliko navrata detaljno raspravljan, dok je istodobno u drugoj grani prava u legislativi i praksi odavno znan. Valja ipak ukazati na to da je predmetni institut određen i pod drugim nazivima, često kao obvezujuća informacija, prethodna rješidba,⁵ obvezujući odgovor⁶ te pismena uputa.⁷ Razlog takvoj terminološkoj „raznolikosti“ najmanje je dvojak. Naime, u prijevodu germanskih instituta, koji su često bili uzorom domaćem zakonodavcu u poreznoj materiji radi se o terminu informacija⁸, pa tako sličan termin koristi i slovenski zakonodavac, koji je imao isti uzor. Jednako, hrvatsko pravo poznaje sličan institut u carinskom pravnom području, gdje zakonodavac posredno govori o obvezujućim informacijama.⁹ S druge strane, u poredbenim se sustavima daje nešto drugačiji naglasak u nazivu istog instituta, a koji proizlazi iz jedne od pretpostavki primjene predmetnog instituta. Ta se pretpostavka odnosi na to da se doneseni akt odnosi samo na buduće transakcije ili aktivnosti, pa se kroz pojam „prethodna“ u nazivu instituta naglašava vremenska dimenzija, kao pretpostavka i učinak. Ipak, kod priprema i uređenja instituta novim hrvatskim zakonskim okvirom iz 2015. godine, zakonski termin i pojam koji se predviđa je obvezujuće mišljenje. Pritom je ostalo neodgovoreno zašto se nije kod preuzimanja instituta i pojma pokušalo naglasiti i vremensku dimenziju i učinak na način da se govori o prethodnim obvezujućim mišljenjima kako je to, primjerice u drugim govornim područjima, poput engleskog termina *advance tax rulings*. Jasno je da se terminologijom za koju se hrvatski zakonodavac odlučio naglasila obvezujuća narav instituta.

poreznih izdataka: Stanje i perspektive, u: *Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka*, Zbornik radova s konferencije, Institut za javne financije, 2012., str. 175-196, posebno str. 185. i dr. Vidi, i detaljnije o historijatu predmetnog instituta i pokušaju uvođenja u hrvatsko porezno pravo, Žunić Kovačević, Nataša, *Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo*, op. cit., str. 133-150. Slično, u slovenskoj terminologiji, slo. *zavezujoča informacija*. Vidi, Žnidaršič, Katarina, *Zavezujoča informacija v davčnih zadevah – primerjalnopravni pregled*, Revizor, 4-5, 2007., Slovenski inštitut za revizijo.

5 Vidi, Arbutina, Hvoje, Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, vol. 62, br. 5-6, prosinac 2012., str. 1307.

6 Vidi: tako, npr. prethodna rješidba u: Arbutina, H., op. cit., str. 1307., Rogić Lugarić, T., Bogovac, J., op. cit., str. 185. i dr.

7 Vidi: tako, npr. pismena uputa (engl. *Letter ruling*) koju nalazimo u američkom poreznom pravu. Vidi, u: Arbutina, H., loc. cit., Rogić Lugarić, T., i Bogovac, J., loc. cit. Vidi, npr. engl. *Advance private letter ruling*.

8 Njem. *Verbindliche Auskunft*, V., Sect. 89 (2) njemačkog Općeg poreznog zakonika (*Abgabenordnung*), dostupno na https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (posjećeno: 20. studeni 2015.).

9 Riječ je o terminima: obvezujuća mišljenja o razvrstavanju robe i obvezujuća mišljenja o podrijetlu robe, koje koristi Carinski zakon u čl. 12., no koji je prestao važiti stupanjem na snagu Zakona o provedbi carinskih propisa Europske unije, NN 54/201., Potonji upućuje na provedbu carinskih propisa Europske unije pa tako Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice govori o obvezujućoj (tarifnoj) informaciji.

Jedna od značajnijih klasifikacija obvezujućih mišljenja, iako postoje i drugačije, je ona koja razlikuje obvezujuća mišljenja kao pojedinačna ili individualna te opća ili javna obvezujuća mišljenja. Najčešće pojam obvezujućeg mišljenja ima značenje pojedinačnog ili individualnog obvezujućeg mišljenja. U tom smislu, prije svega zbog razlikovanja navedenih osnovnih vrsta ili oblika mišljenja, opća ili javna porezna mišljenja moguće bi bilo terminološki označiti i kao, samo porezna mišljenja.

Obvezujuće porezno mišljenje moguće je definirati kao tumačenje odredbi poreznih zakona poreznih tijela pri čemu je tumačenje obvezno za porezno tijelo, pod pretpostavkom da se činjenice i okolnosti na kojima se temelji dano mišljenje, nisu promijenile. Pritom je povod donošenju obvezujućeg mišljenja uvijek formalni zahtjev poreznog obveznika koji za predmet ima pitanje primjene poreznih pravila na planiranu, buduću porezno relevantnu transakciju ili aktivnost.

Naime, bitni je element obvezujućeg mišljenja upravo činjenica da se odnosi na buduće, planirane transakcije ili aktivnosti koje porezni obveznik namjerava poduzeti, pa se na neki način mišljenjem preciziraju ili utvrđuju prava i obveze koje će porezni obveznik imati u budućem poreznom postupku. To je važno napomenuti, jer je u praksi primjene instituta obvezujućeg mišljenja jedan od najčešćih razloga zbog čega se odbacuje zahtjev za donošenje obvezujućeg mišljenja upravo činjenica da se o predmetu zahtjeva za obvezujućim mišljenjem već vodi postupak pred poreznim tijelom. Dakle, obvezujuća se mišljenja nikada ne odnose na već započete postupke pred poreznim tijelom.¹⁰

Drugi oblik ili vrsta mišljenja su opća ili javna (obvezujuća) mišljenja. Obveza poreznih tijela na davanje općih (obvezujućih) mišljenja, poznatih u poreznoj praksi pod nazivom ili samo kao *mišljenja*, svodi se na mišljenja upućena svim poreznim obveznicima, koja se ne odnose na konkretne elemente i činjenice kojeg poreznog slučaja niti na pojedine ili individualne porezne obveznike. Dakle, kod općih mišljenja ili samo – mišljenja, riječ je o svojevrsnim „javnim“ obavijestima ili javnim obvezujućim mišljenjima (eng. *Public advance ruling system*).¹¹

Može se reći da je ovakva obveza poreznih tijela na donošenje općih mišljenja po svom obuhvatu šira budući da su adresati svi porezni obveznici. Cilj je takvih mišljenja i njihovih objava pridonijeti informiranosti poreznih obveznika o sustavu oporezivanja te načinu primjene pojedinih odredbi, kako bi se stvorilo povjerenje među sudionicima porezno-pravnog odnosa te ostvarilo načela postupanja u dobroj vjeri. Takva se tzv. javna obvezujuća mišljenja, u hrvatskom poreznom pravu poznata kao mišljenja, u pravilu donose nakon što se zaprimi veći broj pojedinačnih zahtjeva za obvezujućim mišljenjima individualno, od poreznih obveznika.

10 Vidi, Tax Rulings A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group, str. 38-340., dostupno na www.lexmundi.com/Document.asp?DocID=56478 (posjećeno: 23.11.2015.).

11 Vidi, opširnije, Gruber, Cristina, *Austrian Advance Rulings Measures and their Compatibility with EU and OECD Provisions against Harmful Tax Competitin*, Diploma Thesis, 2002., str. 31.

Objavljivanjem javnog obvezujućeg mišljenja najčešće prestaje razlog za donošenje pojedinačnih, obvezujućih mišljenja jer se u tom slučaju može uzeti da nema osnove za postavljanje zahtjeva za donošenjem pojedinačnog ili individualnog obvezujućeg mišljenja.

Takvo, javno mišljenje u poreznom pravu (eng. *Public ruling*) ili opće (javno) mišljenje je u pisanom obliku iskazano stajalište porezne vlasti o načinu primjene određenih poreznih propisa ili o tretmanu određenih činjenica koje su relevantne sa stajališta oporezivanja.¹² Najčešće je porezno tijelo obvezno upoznati sve porezne obveznike sa svojim stajalištem glede primjene poreznih propisa. Obveza informiranja poreznih obveznika ostvaruje se najčešće objavljivanjem javnih ili općih mišljenja. Ta su mišljenja upućena svim poreznim obveznicima, odnosno namijenjena su neodređenom broju osoba - radi njihova informiranja o tumačenju i primjeni poreznih propisa. Svrha ili cilj mišljenja ili informacije je pridonijeti pravnoj sigurnosti poreznih obveznika. To se najčešće čini objavljivanjem i distribuiranjem raznih „poreznih“ vodiča, objavom mišljenja na internetskim stranicama sl. No, takve opće obavijesti ili mišljenja nemaju snagu pravne norme. Radi se o mišljenjima na koja se porezni obveznici ne mogu pozivati u konkretnom porezno-pravnom odnosu, odnosno temeljiti svoja prava i obveze. Takve opće odluke ili mišljenja odnose se na sve porezne obveznike. Porezni obveznici koji udovoljavaju elementima iz takve tzv. opće (javne) odluke ili mišljenja mogu osnovano očekivati da će uživati porezni tretman predviđen mišljenjem, pri čemu nisu obvezni na poduzimanje dodatnih radnji. Nerijetko se inicijativa za donošenje javnog ili općeg mišljenja nalazi u većem broju upita poreznih obveznika za pojašnjenjem poreznog tretmana istovjetnih ili istovrsnih situacija. To je posebno slučaj kada se procijeni da je donošenje mišljenja značajno za širi krug poreznih obveznika ili je pak i u javnom interesu. Tako je npr. u Italiji gdje, ako se javlja veći broj zahtjeva poreznih obveznika za donošenjem pojedinačnog obvezujućeg mišljenja u istovrsnim situacijama, porezna vlast donosi opću uputu ili javnu uputu s kojom se obveznici upoznaju u uredima poreznog tijela i putem obavijesti na web stranicama porezne uprave.¹³ Naime, zbog adresata kojima se upućuju najčešće su donositelji općih ili javnih uputa – mišljenja viša tijela porezne vlasti, npr. središnji uredi. No pitanje je pravne naravi takvih akata iznimno važno. Naime, javna mišljenja ili opće upute u mnogim se pravnim sustavima smatraju odlukama tehničke naravi koje su usmjerene gotovo isključivo ili prvenstveno zaposlenima u poreznim tijelima kako postupati u pojedinim istovrsnim slučajevima.¹⁴ Pritom se

12 Vidi, Osteen, Donald E., Crouch, Nelson F., Bennett, Phoebe, Obtaining private guidance from the internal revenue service (chapter 17), dostupno na: <http://www.lexisnexis.com/practiceareas/tax/pdfs/PDFarticle.pdf>. (posjećeno 8.12.2015.).

13 Vidi, Romano, Carlo, Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a European a Tax Ruling System, IBFD, 2002., str. 61-63., i dr.

14 Vidi opširnije o odnosu odredbi upravnoga postupka i upravnog prava s obvezujućim mišljenjima te općim ili javnim mišljenjima, Sles, Lisa, The Interaction of Administrative Law and the Public Ruling System: Lessons from Bellinz [1998] JIATax 19; (1998), 1(3), Journal of Australian Taxation 169, dostupno na: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/JIATax/1998/19.html> (posjećeno: 20.12.2015.).

onda o istome informiraju porezni obveznici, a radi ostvarenja pravne sigurnosti. Budući da opća ili javna mišljenja nisu neposredni izvor prava za pojedinog poreznog obveznika, koji se ne može pozivati na ta mišljenja u konkretnom porezno-pravnom odnosu, ona nisu obvezujuća za porezno tijelo spram pojedinog, individualno određenog poreznog obveznika, no prema unutra, unutar poreznog tijela, jesu obvezujuća.

Dakle, razlika između obvezujućih mišljenja u hrvatskom poreznom pravu (poznata i kao prethodna porezna mišljenja, prethodna obvezujuća mišljenja) i općih (javnih) mišljenja može se svesti na nekoliko bitnih elemenata. Adresat je obvezujućeg mišljenja uvijek konkretni, pojedinačno određeni porezni obveznik, dok su kod javnih, općih mišljenja to svi porezni obveznici, posredno i djelatnici poreznih tijela. Po naravi su javna mišljenja interna instrukcija ili savjet, uputa poreznim tijelima s posrednim vanjskim učincima u odnosu na porezne obveznike (upoznavanje poreznih obveznika sa stajalištem). Kod obvezujućeg se mišljenja radi o odluci usmjerenoj poglavito na van, tj. u odnosu na subjekte koji nisu dio porezne, tj. javne vlasti dok su javna mišljenja usmjerena na unutra, obvezujuća za porezne službenike i inspektore. Po obliku je obvezujuće mišljenje svojevrsna prethodna odluka i upravni akt dok su opća ili javna mišljenja najčešće prisutna u obliku raznih „cirkularnih pisama“, općih mišljenja i izjava o stajalištu porezne vlasti i sl. Prema području primjene ili djelovanja razlika je u tome što se obvezujuća mišljenja odnose uvijek na konkretnu specifičnu transakciju ili činjenice bitne za oporezivanje, dok su opća mišljenja upute usmjerene na sve istovrsne transakcije ili kategorije činjenica bitnih za oporezivanje, bez vezivanja uz konkretni slučaj. U pravilu je obvezujuće mišljenje uvijek obvezujuće za porezno tijelo, ponekad i za porezne obveznike u nekim poreznim sustavima, dok je opće ili javno mišljenje obvezujuće samo kao interno pravilo za djelatnike poreznih tijela, ali nikada se ne odnosi i nije ga obvezno primijeniti u ikojem konkretnom poreznom slučaju. Dok je opće pravilo da se opća ili javna mišljenja objavljuju i time čine dostupnima svim poreznim obveznicima, obvezujuća se mišljenja mogu objavljivati, ali to nije pravilo, a često to pitanje objave zahtijeva i posebna pravila.¹⁵

Praksa primjene obvezujućih mišljenja poslužila je za razlikovanje sustava obvezujućih mišljenja na otvorene i zatvorene sustave.¹⁶ Otvoreni sustav obvezujućih mišljenja je takav gdje se zahtjev za donošenje mišljenja može postaviti u pogledu svih poreza i primjene svih poreznih propisa. U tom slučaju nisu predviđeni konkretno slučajevi ili pitanja glede kojih se može postaviti zahtjev za donošenjem obvezujuće informacije. Takav je nizozemski sustav gdje postoji opća klauzula o obvezi porezne administracije donositi obvezujuća mišljenja temeljem pisanih upita ili zahtjeva poreznih obveznika.

Postoje sustavi koji se smatraju otvorenim no imaju klauzulu s tzv. negativnom enumeracijom gdje se navode slučajevi u kojima se ne može tražiti donošenje obvezujućeg mišljenja. Zatvoreni sustavi sadrže taksativan popis pitanja u odnosu

¹⁵ Romano, C., str. 82-84., i dr.

¹⁶ Vidi, ibid., str. 21.

na koja se može postavljati zahtjev za donošenjem obvezujućeg mišljenja te se zahtjev treba isključivo odnositi na propisom određena „kvalificirana pitanja ili područja“.

U otvorenim je sustavima aktivno legitimirana ili osoba ovlaštena na podnošenje zahtjeva za donošenje obvezujućeg mišljenja najčešće određena kao svaka fizička ili pravna osoba bez obzira na državljanstvo ili rezidentnost, ali koja ima stvarni interes. U protivnom ako postoje ograničenja u pogledu aktivne legitimacije neki autori smatraju da se radi o zatvorenom sustavu obvezujućih mišljenja.

Funkcija je obvezujućih mišljenja prvenstveno u pokušaju dosega vladavine prava, ostvarenju pravne sigurnosti i to na individualnoj razini, pojedinog poreznog obveznika. Naravno, pojedinačna pravna sigurnost svakoga poreznog obveznika u temeljima je opće pravne sigurnosti i ocjene o ostvarenju pravne države. Iako se obvezujuća mišljenja mogu sagledavati i u širem kontekstu ili nešto užem, ali nepravnom gdje im se pokušava pripisati učinak instrumenta privlačenja ulagača, onih stranih napose, s takvim ocjenama valja biti oprezan.¹⁷ Na globalnoj razini ponekad se stječe dojam da je došlo do kompeticije između država koja će prije urediti ovaj institut u svojem pravnom i poreznom sustavu, no ipak ona podredna, ekonomska učinkovitost ovog instituta nije potvrđena u istraživanjima.¹⁸ Širi i veći ekonomski utjecaj nije moguće ostvarivati pojedinačnim institutom i zahvatom u porezni postupak već samo kroz ukupnost poreznog sustava i porezne politike koja mora biti u kontinuitetu stabilna i konzistentna.¹⁹ Ipak, mora se prepoznati i utjecaj europskoga prava u istom kontekstu, širenja zakonodavnog uređenja ovog instituta. Naime, radi borbe protiv porezne utaje kao globalnog problema, na europskoj je razini prepoznat utjecaj multinacionalnih korporacija, povezanih i velikih trgovačkih društava koja imaju porezni tretman njima prilagođen, a koji obuhvaća brojna i posebna pitanja kao što su transferne cijene ili posebne pogodnosti. U tom se kontekstu, radi istodobnog ostvarenja temeljnih sloboda, ali i sprječavanja porezne evazije inzistira na razmjeni poreznih informacija pa i razmjeni donesenih obvezujućih mišljenja i obvezujućih sporazuma o transfernim cijenama.²⁰ Takvom zahtjevu europskog zakonodavca moguće je udovoljiti jedino normiranjem instituta obvezujućih mišljenja.

Institut obvezujućih mišljenja prisutan je u poreznim sustavima zemalja širom svijeta. Ono što potvrđuje potrebu uvođenja i uređenja predmetnog instituta u hrvatskom poreznom pravu je činjenica da gotovo da nema suvremene zemlje

17 Vidi, Diller, Markus i Vollert, Pia, *Economic Analysis of Advance tax Rulings*, Arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre/ arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research, br. 122, kolovoz 2011., dostupno na http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_122.pdf (posjećeno 8. siječnja 2016.).

18 Tako, vidi, Alarie, B., Datt, K., Sawyer, A. i Weeks, G., op. cit., str. 362-389.

19 Andersson, Krister, *Corporate taxation and Growth*, u: *International Studies in taxation: Law and Economics*, Liber Amicorum Leif muten, ured. Lindencrona, Gustaf, Lodin, Sven-Olof, Wiman, Bertil, Kluwer, 1999., str. 22.

20 Vidi, više o Direktivi, fusnota 51.

ne samo u Europskoj uniji, već i šire, koja nema pravno uređen navedeni institut predstavljajući tako i realizaciju poreznog načela postupanja u dobroj vjeri. Može se reći da je riječ o općeprihvaćenom institutu koji obilježava porezne sustave suvremenih zemalja, pa se u nastavku daje prikaz poredbenih rješenja, odabranih poreznih jurisdikcija.²¹

3. POREDBENAOPRAVNA RJEŠENJA POREZNIH OBVEZUJUĆIH MIŠLJENJA

Komparativna iskustva primjene obvezujućih mišljenja pokazuju da je riječ o institutu koji je neizostavan kao sredstvo izgradnje suvremenoga poreznog sustava, u kojemu se velika pozornost daje zaštiti prava poreznih obveznika. Istodobno, primjećuje se da je aktualna inicijativa za normativno uređenje ovog instituta u državama članicama Europske unije krenula od same Komisije zbog iskazane odlučnosti u borbi protiv globalnog problema utaje poreza. Navedena je inicijativa posebno došla do izražaja uređenjem obvezatne automatske razmjene informacija o obvezujućim mišljenjima koja donose nadležna tijela država za prekogranične - europske porezno relevantne transakcije.²²

Domaći stručnjaci iz područja financijskoga i poreznoga prava ukazivali su kroz dulje vrijeme na potrebu europeizacije hrvatskoga prava, posebice postupovnog poreznog prava i putem uređenja predmetnoga instituta.²³ Tako Lončarić-Horvat u radu koji upravo ima za temu europeizaciju hrvatskoga poreznog prava prikazuje način primjene instituta obvezujućih mišljenja u njemačkom i austrijskom poreznom pravu. Stoga, imajući na umu da su to doista primjeri zemalja s vrlo razvijenom praksom u primjeni instituta obvezujuće informacije,²⁴ korisno je dati prikaz iskustava primjene ovoga instituta i u sustavima s jednako razvijenom tradicijom poput njemačke i austrijske, ali i sustava koji su u sličnom razvojnem trenutku poput hrvatskoga te u tomu čine prve korake. Porezni sustav Nizozemske primjer je sustava s dugom praksom obvezujućih informacija. Dugotrajna prisutnost ovoga instituta u poreznom pravu Nizozemske smatra se, po mnogima, razlogom koji pridonosi općeprihvaćenom viđenju nizozemskoga poreznog, ali i i šireg sustava kao pogodnog i atraktivnog za ulaganja.²⁵ U Nizozemskoj se praksa obvezujućih

21 Riječ je institutu koji poznaju porezni sustavi SAD-a, Velike Britanije, Australije, Novog Zelanda, Kanade sve države članice OECD-a (izuzev dvije) te sve veći broj država nečlanica OECD-a. Sve prema, Alarie, B., Datt, K., Sawyer, A., i Weeks, G., op. cit., str. 363.

22 Izmjena Direktive 2011/16/EU u prosincu 2015. Godine stupila na snagu.

23 Lončarić-Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, op. cit.

24 Vidi, Lončarić, Horvat, op. cit.

25 Romano, C., op. cit., str. 21. Detaljnije, vidi i Alarie, Benjamin, Datt, Kalmen, Sawyer, Adrian i Weeks, Greg, *Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal Of Taxation Law and Policy, vol. 20, prosinac 2014., str. 362-389. Posebno u potonjem radu se temeljm provedenih analiza, postavlja teza i potvrđuje stajalište ekonomske teorije kako nije moguće dokazati pozitivan utjecaj obvezujućih mišljenja i njihova postojanja u pravnom sustavu na ekonomsko ili socijalno blagostanje ili kakav značajniji utjecaj na ekonomski rast. Dapače, u zaključku se „cinično“ tvrdi da bi se

informacija razvija već u prvim godinama nakon Drugog svjetskog rata.²⁶ Obvezujuća se mišljenja ne definiraju kao javnopravni ugovor²⁷ jer se, za razliku od javnopravnog ugovora, u ovom slučaju ne traži suglasnost samog poreznog obveznika da bi obvezujuće mišljenje imalo predviđeni pravni učinak. Uloga se poreznog obveznika zapravo iscrpljuje kroz podnošenje zahtjeva za donošenje obvezujućeg mišljenja dok konačni cilj ili rezultat nije i ne mora biti niti u interesu obveznika niti poreznog tijela. Cilj je uz ostvarenje zakonitosti, ostvarenje načela postupanja u dobroj vjeri i ostvarenje pravne sigurnosti. Naravno, porezni obveznik ne mora postupiti u skladu s obvezujućim mišljenjem. Prevladavajuće je mišljenje u nizozemskoj struci i praksi da je obvezujuće mišljenje jednostrani upravni akt.²⁸

Ipak, pojedini porezni sustavi predviđaju da je obvezujuće mišljenje obvezujuće naravi i u odnosu na poreznog obveznika, u kojem je slučaju to jednostrani upravni akt s dvostranim učinkom. Takva iznimka samo potvrđuje prevladavajuća stajališta i prakse koje uzimaju obvezujuća mišljenja u poreznim stvarima za jednostrani upravni – porezni akt (njem. *Verwaltungsakt*, engl. *administrative act*).

U akademskoj literaturi posebno se ističe stajalište da samim odlučivanjem i donošenjem odluke povodom zahtjeva poreznog obveznika za donošenje obvezujućeg mišljenja porezna vlast ne ulazi u nikakav oblik ugovornog odnosa s poreznim obveznikom. To i proizlazi iz ranije navedenoga stajališta sukladno kojemu je obvezujuće mišljenje valjano i bez pristanka poreznog obveznika. No, u Nizozemskoj se i danas u dijelu struke vodi rasprava o naravi obvezujućeg mišljenja kao prethodne odluke odnosno o tomu radi li se u tim slučajevima o sporazumu između poreznog obveznika i poreznih vlasti koji bi potpadao u područje civilnog - ugovornog prava ili je riječ o aktu javne, upravne vlasti koji je onda kao takav dio upravnog, javnog prava. Naime, takve su rasprave potaknute izmjenama nizozemskoga poreznog zakonodavstva još iz 2001. godine kada je obvezujuće mišljenje uređeno kao pisani sporazum između obveznika i javne vlasti, obvezujući i za samog poreznog obveznika.²⁹ Kvalificira li se obvezujuće mišljenje kao upravni porezni akt, a što bi trebalo, onda treba konstatirati da su u obvezujućem mišljenju ostvarena sva obilježja upravnog akta neophodna za takvu kvalifikaciju.³⁰ Tijekom 2014. godine nizozemsko je ministarstvo financija objavilo nove smjernice i upute za obvezujuća mišljenja (i prethodne sporazume o transfernim cijenama).³¹

moglo reći da je intenzivno uvođenje (na globalnoj razini) ovog instituta rezultat natjecanja zakonodavaca kako bi mogli reći da i oni imaju implementiran predmetni institut. Ipak, (i konačno,) ne dovodi se u pitanje značaj instituta obvezujućih mišljenja u ostvarenju pravne sigurnosti i vladavine prava. Vidi posebno, zaključak, Alarie, Datt, i dr., str. 389.

26 Prema, Romano, C., *ibid.*, str. 49.

27 *Ibid.*, str. 122

28 Romano, C., *op. cit.*

29 Romano, C., *op. cit.*, str. 124. Vidi i, Global Tax Alert, prosinac 2014., dostupno na: <http://ey.com> (posjećeno 20.12.2015.).

30 Vidi, opširnije o upravnom aktu, Borković, Ivo, *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 357-396.

31 New guidelines for Advance Tax Rulings (ATRs) and Advance Pricing Arrangements (APAs), Decrees of 3 June 2014, no. DGB 2014/3098, DGB 2014/3099, DGB 2014/3101, DGB 2014/3102, DGB 2014/296M.

Obvezujuća se mišljenja, kao i prethodni sporazumi o trasfernim cijenama definiraju kao uzajamno obvezujući sporazumi između poreznih vlasti i poreznih obveznika, a u svezi s primjenom nizozemskog poreznog prava. Upute pojašnjavaju i definiraju uvjete koji moraju biti ispunjeni za donošenje obvezujućih mišljenja. Nove upute ocjenjene su restriktivnijima u usporedbi s onima koje su bile do tada u primjeni, no takva promjena nije bila iznenađujuća, s obzirom na dotadašnja iskustva i stajališta javnosti i politike. Naime, promjenjene su upute rezultat rastućeg rizika od zlouporaba. Uputama se propisuju situacije u kojima porezni inspektori moraju zatražiti obvezujuće mišljenje od poreznih vlasti, a one poglavito obuhvaćaju porezno relevantne, složene tretmane povezanih trgovačkih društava, holdinga u prekograničnim transakcijama i operacijama, prekogranične strukture koje uključuju hibridne instrumente financiranja i hibridne tvorevine, međunarodno porezno relevantne i složene transakcije i operacije trgovačkih društava koja posluju u složenom međunarodnom okruženju. Propisan je obvezni minimalni sadržaj koji moraju imati zahtjevi za donošenje obvezujućih mišljenja s predviđanjem roka važenja mišljenja, no predviđeno je da to može biti do pet godina, dok je uređeno i pitanje roka za donošenje obvezujućeg mišljenja. Tako po zahtjevu treba postupiti u roku od osam tjedana od postavljanja zahtjeva za donošenje mišljenja, uz mogućnost produljenja ukoliko nisu dostavljene neophodne informacije i podaci. Zahtjev za donošenje obvezujućeg mišljenja može postaviti ograničeni krug osoba, definiranih temeljem kriterija fiskalne rezidentnosti, ali i statusa i veličine trgovačkih društava. Posebno su definirane pretpostavke za dopustivost postavljanja zahtjeva za donošenje mišljenja za trgovačka društva koja se bave financijskim uslugama.³²

Estonija i Slovenija mogu poslužiti kao primjer pravnih sustava koji su tek nedavno legislativno uredili institut obvezujućeg mišljenja, dok je Luksemburg primjer sustava koji u praksi već dugo primjenjuje predmetni institut dok je formalni, zakonodavni okvir tek nedavno donesen. Cilj je takvih novela osigurati poreznim obveznicima viši stupanj pravne sigurnosti, izvjesnosti i povjerenja posebno potreban osobama koje namjeravaju poduzimati velike poslovne pothvate i transakcije koje nose sa sobom, same po sebi, veći porezni rizik.

U Estoniji je institut obvezujućeg mišljenja uveden 2007. godine, izmjenama Zakona o oporezivanju pri čemu je donošenje obvezujućih mišljenja stavljano u isključivu nadležnost poreznih tijela.³³ Prethodna su mišljenja obvezujuća za poreznu i carinsku upravu, ali ne i za poreznog obveznika. Predviđeno je nekoliko pretpostavki koje moraju biti ispunjene da bi se dobilo prethodno mišljenje. Zahtjev za donošenje obvezujućeg mišljenja mora se odnositi na buduću transakciju koju porezni obveznik namjerava stvarno poduzeti. Drugim riječima, ne smije se odnositi na hipotetičke transakcije i situacije. Druga se pretpostavka odnosi na obvezu

32 Vidi, opširnije, The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands, Bulletin for International Taxation, vol. 55, br. 12., 2001.

33 Tax Rulings A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group, str. 38-340., dostupno na: www.lexmundi.com/Document.asp?DocID=56478 (posjećeno: 23.11.2015.).

poreznog obveznika navesti i opisati vlastito shvaćanje ili razumijevanje poreznih posljedica natjeravane transakcije, gdje se porezne vlasti mogu i ne moraju složiti s predloženom i iznesenom analizom. Posljednja se pretpostavka odnosi na formu i sadržaj zahtjeva za prethodno mišljenje, gdje se traži pisani oblik zahtjeva te svi posebni zakonom propisani podatci.³⁴ Predviđeno je da u roku od 60 dana porezna vlast treba donijeti akt - obvezujuće mišljenje koje vrijedi samo u odnosu na poreznog obveznika koji je inicirao donošenje mišljenja, pri čemu je obvezujući učinak vremenski ograničen. Mišljenje postaje nevažeće ukoliko se relevantne odredbe u poreznom pravu bitno izmijene. Predviđeno je da se neće donositi obvezujuća mišljenja kada se može utvrditi da je cilj namjeravane transakcije izbjegavanje plaćanja poreza.³⁵

U Republici Sloveniji je Zakonom o poreznom postupku iz 2007. godine u pravni sustav uveden predmetni institut,³⁶ uređen člankom 14. (toga Zakona) te u drugom dijelu Pravilnika o primjeni Zakona o poreznom postupku.³⁷

Propisano je da središnji ured³⁸ donosi na zahtjev poreznoga obveznika pisanu informaciju o poreznom tretmanu obveznikovih budućih i namjeravanih transakcija odnosno poslovnih događaja i djelatnosti. Obvezujuća informacija (*slo. Zavezujoča informacija*) ima takav, obvezujući učinak samo u odnosu na porezno tijelo. Svrha je instituta obvezujuće informacije omogućiti poreznom obvezniku unaprijed raspolagati podacima o poreznom tretmanu budućih, planiranih - namjeravanih, aktivnosti. Na podacima sadržanim u obvezujućoj informaciji porezni bi obveznik mogao, uz ostalo, temeljiti svoju odluku o stvarnom poduzimanju planirane i namjeravane aktivnosti.

Dosadašnja relativno kratka slovenska praksa primjene ovoga instituta pokazuje, temeljem do sada podnesenih zahtjeva ili molbi za donošenje obvezujuće informacije ili mišljenja, da širi krug poreznih obveznika nije dovoljno upoznat sa samom svrhom ili ciljem ovoga instituta. U praksi se često postavljaju zahtjevi za donošenje obvezujuće informacije u situacijama gdje je aktivnost ili transakcija u pogledu koje se porezni obveznik obraća poreznom tijelu, u tijeku odnosno nije riječ

34 Nije rijetka praksa da porezne vlasti daju obrazac, formular za podnošenje zahtjeva - s propisanim elementima (podacima) koje mora sadržati zahtjev. Takvo je postupanje praktično, pojednostavljuje i ubrzava proces te je u interesu i poreznih vlasti i poreznih obveznika. Praksa objavljivanja formulara ili obrasca u sličnim slučajevima u hrvatskom je pravu poznata, ali u drugoj grani javnih davanja - carinskom pravu gdje je već duže vrijeme prisutan navedeni institut, koji se prema pravnim pravilima ostvaruje u praksi. Naime, radi se o postupku razvrstavanja robe po Carinskoj tarifi kao posebnom carinskom postupku. Pritom svaka zainteresirana osoba može, sukladno članku 10. stavku 1. Carinskog zakona, zahtijevati obavijest o primjeni carinskih propisa, pa i ispostavljanje obvezujuće informacije o tarifnom razvrstavanju robe u Carinsku tarifu. Opširnije, vidi CZ.

35 Vanasaun, Ivo, *Advance Ruling Process Available from 2008*, dostupno na: http://www.deloitte.com/view/en_EE/ee/services/tax-legal/article/73193f95c3efd110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm (15. studeni 2009.).

36 Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/06. s izmjenama.

37 Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 141/06 s izmjenama.

38 U Sloveniji je to Generalni davčni urad.

o budućim transakcijama, ili se pak traže informacije o oporezivanju koje su opće naravi. Porezni obveznici često nisu upoznati i s procesno-formalnim elementima podnošenja zahtjeva, pa se porezna administracija nerijetko bavi nepotpunim zahtjevima.

Stvarno nadležno tijelo za izdavanje obvezujuće informacije je slovenski središnji porezni ured, a zakon propisuje obvezan sadržaj zahtjeva za izdavanje obvezujuće informacije. Tako se kao obvezan sadržaj predviđa: detaljan opis namjeravane aktivnosti; izjava poreznog obveznika, prema njegovim saznanjima, o pitanju – je li o predmetu zahtjeva: ili već ranije postavljen zahtjev, ili je u tom predmetu postupak oporezivanja već započet, ili je u tijeku postupak poreznog nadzora ili odlučivanja u povodu pravnih lijekova ili sudski postupak; isprave/ dokumentacija koja predstavlja osnovu ili se na nju poziva porezni; ime i prezime ili naziv osobe za komunikaciju s poreznim tijelom.³⁹ Porezno tijelo mora obavijestiti poreznog obveznika u roku od 15 dana od primitka zahtjeva hoće li provesti postupak i donijeti obvezujuću informaciju. U slučaju prihvatanja zahtjeva mora izvijestiti poreznog obveznika uz opće podatke o poreznom obvezniku i osobi za kontakt o tome u pogledu kojih će propisa i odredbi donijeti obvezujuću informaciju, predviđeni rok donošenja obvezujuće informacije te procjenu troškova s mogućim zahtjevom za plaćanje dijela troškova unaprijed, tzv. akontacije. Zakon predviđa situacije kada se neće donijeti obvezujuća informacija. Tako se obvezujuća informacija neće donijeti ako se zahtjev odnosi na aktivnost poreznog obveznika koja je već poduzeta ili se radi o aktivnosti na čije izvođenje porezni obveznik ne može jednostrano utjecati. Razlog za nedonošenje je i činjenica da se upit poreznog obveznika odnosi na predmet koji je ili predmet započetog poreznog nadzora ili predmet sudskog postupka ili postupka u povodu pravnih lijekova. Jednako će se postupiti i kada iz sadržaja zahtjeva poreznog obveznika proizlazi da nema stvarne namjere poduzimanja aktivnosti koja je predmet zahtjeva. Obvezujuća informacija neće biti donesena ako iz zahtjeva proizlazi upit koji je usmjeren na oblikovanje transfernih cijena ili ako se radi o upitu o kojem se odlučuje u okviru prava na informiranje.⁴⁰ Porezno tijelo treba donijeti obvezujuću informaciju u

39 Sadržaj zahtjeva detaljno je uređen u čl. 14. st. 2. slovenskoga Zakona o poreznom postupku te čl. 3. pratećeg Pravilnika o provedbi Zakona o poreznom postupku. Vidi, Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečišćeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNpr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15) i Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14 in 39/15), dostupno na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703> (posjećeno: 25. studeni 2015.).

40 Porezni obveznici često svojim zahtjevima za donošenje obvezujuće informacije postavljaju upite opće naravi, npr. općenita pitanja poput pitanja o primjeni porezne stope poreza na dodanu vrijednost u odnosu na određene transakcije. Rješenje takvih pitanja nije u opisu svrhe ili cilja ovoga instituta. Dapače, porezni obveznici u skladu s načelom informiranosti poreznih obveznika, tj. prava na informiranje, imaju pravo biti unaprijed obaviješteni o svojim pravima i obvezama koje proizlaze iz zakona o poreznom postupku i drugih akata temeljem kojih porezno tijelo postupa i odlučuje u postupku oporezivanja. To je pravo uređeno u slovenskom zakonu o poreznom postupku, u čl. 131. temeljem kojega porezni

roku od šest mjeseci od podnošenja zahtjeva za donošenje obvezujuće informacije. Predviđeno je da obvezujuća informacija ima obvezujući učinak za donositelja - porezno tijelo od trenutka njezine predaje poreznom obvezniku. Navedeni učinak međutim imat će jedino ako se temelji na istinitim i potpunim podacima koje je porezni obveznik dostavio. Drugim riječima, ako porezno tijelo utvrdi da je obvezujuća informacija utemeljena na neistinitim i nepotpunim podacima opozvat će informaciju. Tako opozvana informacija nema pravnih učinaka. No, predviđena je mogućnost izmjene i dopune obvezujuće informacije, ako se utvrdi da je pri njezinu donošenju primijenjeno pogrešno materijalno pravo ili je, npr. bila donesena u svezi s namjeravanom aktivnošću koja je periodične naravi a u trenutku opoziva ta aktivnost nije konačno ostvarena. U potonjem slučaju, informacija obvezuje porezno tijelo u odnosu na aktivnosti koje je porezni obveznik poduzeo do dana uručjenja nove, izmijenjene obvezujuće informacije.

Luksemburški je parlament koncem 2014. godine odobrio izmjene poreznog zakonika zbog uređenja obvezujućih mišljenja. Tako je stupio na snagu izmijenjeni Opći porezni zakon s novom općom odredbom u paragrafu 29a o prethodnim mišljenjima (*procedure des decisions anticipées*). Navedena odredba na svoj način zapravo formalizira već postojeću praksu luksemburških poreznih tijela, koja se temeljila na neobjavljenom internom pravilu poreznih vlasti iz 1989. godine. Tijekom 2011. godine dolazi do još jačeg stupnja formalizacije prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (engl. *Advance pricing agreemnets* – APA).⁴¹ Novi zakonski okvir predviđa da će prethodna mišljenja biti obvezujuća za porezne vlasti s vremenskim ograničenjem od pet godina, koliko je previđena valjanost odluke poreznog tijela u postupcima donošenja obvezujućih, prethodnih mišljenja. Propisuje se i obveza objavljivanja anonimiziranih sažetaka donesenih obvezujućih mišljenja.⁴²

obveznici imaju pravo na objašnjenje načina primjene određenih pravnih propisa te pravo na informaciju o načinu izračunavanja i plaćanja poreza. Takvi se zahtjevi ne smatraju zahtjevom za donošenje obvezujuće informacije već se smatraju molbom za pojašnjenje načina primjene određenih odredbi u propisima ili, pak kao molba za informaciju o načinu izračunavanja i plaćanja poreza koji se podnose s ciljem ostvarenja prava na informiranje. Ako se po donošenju obvezujuće informacije utvrdi da su troškovi preplaćeni porezno će tijelo preplaćeni dio vratiti poreznom obvezniku, dok u slučaju da porezni obveznik treba platiti preostali dio troškova to treba učiniti u roku od 15 dana po primitku računa, a to je dan primitka obvezujućeg mišljenja.

41 Nažalost, istraživanja pokazuju da se obvezujuća mišljenja i prethodni sporazumi o transfernim cijenama ne koriste u praksi u mjeri koliko se očekivalo te da nisu dostatni za rješavanje jednoga od najvećih problema međunarodnoga poreznog prava - transfernih cijena. Prema, Givati, Yehonatan, *Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings*, dostupno na: <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:3333571> (2009) (posjećeno: 15.12.2015.). Vidi o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama detaljnije Vögele/ Vögele: *Advance Pricing Agreements* bzw. *Verbindliche Auskünfte im Rahmen der neuen deutschen Verwaltungsgrundsätze*, NWB., Steuer und Studium, 2002. Vidi i, Vögele, Alexander, Zhang, Chunyu, *Advance pricing agreements in Germany*, *Transfer Pricing International Journal*, br. 7., 2010.

42 Tako, Luxembourg introduces legal framework for tax rulings and updates transfer pricing rules, *Global Tax Alert*, prosinac 2014., dostupno na: <http://ey.com> (posjećeno 20.12.2015.).

4. OBVEZUJUĆA MIŠLJENJA U HRVATSKOM POREZNOM SUSTAVU

Historijat uvođenja instituta u hrvatsko porezno pravo značajan je radi sagledavanja razvojnih procesa u širem hrvatskom, pravnom, pa onda i poreznom sustavu. Kratki prikaz povijesnog razvoja i uvođenja ovoga instituta u hrvatsko pravo koristan je i zbog boljeg razumijevanja trendova razvoja poreznog postupovnog prava, koji se jednim dijelom zrcale u predmetnom institutu prethodnih i obvezujućih poreznih mišljenja. Stoga se nakon pregleda razvoja pozitivno pravnog okvira daje prikaz normi kojima je predmetni institut uređen u hrvatskom poreznom pravu.

4.1. Kratki osvrt na historijat uvođenja instituta u hrvatski porezni sustav

O prvim pokušajima stvaranja okvira za uvođenje obvezujućih mišljenja u hrvatski porezni sustav moguće je govoriti u kontekstu uređenja načela postupanja u dobroj vjeri. U hrvatsko je porezno pravo načelo postupanja u dobroj vjeri prvi put uvedeno 2001. godine s prvim donošenjem poreznog zakonika u Hrvatskoj – Općeg poreznog zakona. No zakon nije sadržao odredbe koje bi preciznije određivale sadržaj pojma ili kriterije za ocjenu takvog postupanja - *bona fidae*, dok su istodobno supsidijarni pravni izvori koji bi dali odgovor na tako otvorena pitanja bili jednako skromni. Novi Opći porezni zakon,⁴³ donesen 2008. godine sa svojim novim odredbama dao je naslutiti da se mijenja pristup uređenju postupanja u dobroj vjeri propisujući donošenje provedbenih propisa o načinu primjene zakonom propisanog načela poreznog postupka. To je bilo glavni razlog za očekivanja struke koja su se odnosila na uvođenje obvezujućih mišljenja, tada u literaturi terminološki drugačije određena kao institut obvezujuće informacije u oporezivanju. No, analizom se podzakonskog propisa donesenog s ciljem provedbe načela postupanja u dobroj vjeri nije moglo zaključiti da bi se obvezujuća mišljenja imala primjenjivati u postupcima oporezivanja. Jedino se moglo utvrditi da je bila riječ o neuspjelom pokušaju uređenja instituta obvezujućeg mišljenja. Naime, tada je donošenjem provedbenog propisa uz Opći porezni zakon: Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine⁴⁴ koji je i danas u primjeni od 22. svibnja 2009., uređena obveza objave propisa na internetskim stranicama, dok je istom odredbom Pravilnika trebalo u hrvatskom poreznom postupovnom pravu po prvi puta urediti institut općeg (javnog) mišljenja. Radi se o obvezi poreznog tijela objavljivati obavijesti koje utječu ili

43 Opći porezni zakon, Narodne novine 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15. (dalje u tekstu: OPZ).

44 Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, Narodne novine 59/09.

mogu utjecati na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza. Porezne obveznike treba obavijestiti o stajalištu, praksi i pristupu poreznih tijela u primjeni brojnih i različitih instituta poreznoga prava. Nisu rijetki slučajevi da u poreznom pravu porezno tijelo koje primjenjuje porezne propise tumačeći određenu normu rješava prisutnu nepreciznost, nepotpunost ili nejasnoću u određenom poreznom propisu. Kako bi otklonilo eventualne nedoumice ili pitanja porezno tijelo treba objaviti svoje stajalište ili mišljenje na način da to stajalište učini dostupnim svim poreznim obveznicima, npr. objavom na internetskim stranicama, u raznim publikacijama koje se mogu dobiti u uredima poreznih tijela i sl. No, obvezu poreznog tijela informirati porezne obveznike nije se smjelo poistovjetiti s obvezom poreznih tijela objavljivati porezne propise. Pravo je poreznog obveznika biti informiran o svim relevantnim informacijama kojima porezna tijela raspolažu ili ih sami donose, a odnose se na primjenu propisa, npr. kakav je stav porezno tijelo zauzelo u većem broju porezno sličnih slučajeva. Ovako shvaćena odredba Pravilnika značila bi da hrvatsko porezno pravo uvodi institut javnog (općeg) obvezujućeg mišljenja (engl. *Public rulings*). Naša praksa bez sumnje poznaje mišljenja koja se objavljuju na internetskim stranicama porezne uprave, no zakonodavac je propustio preciznije urediti navedeno, dok je pravnu narav takvih mišljenja danas nedvojbeno okvalificirala struka, kao neobvezujuća.⁴⁵ Unatoč kontinuiranoj prisutnosti u praksi i objavljivanju u kontinuitetu desetljeća istih, navedena mišljenja smatraju se nekom vrstom neformalnog ili čak *sui generis* izvora prava⁴⁶ koje narušava ostvarenje načela vladavine prava, obvezujući službenike i djelatnike poreznih tijela snagom upute za rješavanje pojedinih slučajeva, a koja su često međusobno proturječna.⁴⁷

Pravilnikom je uređeno pravo poreznog obveznika unaprijed biti obaviješten o svojim pravima i obvezama u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom, što u niti jednom svojem dijelu nije pokrivalo konstitutivne elemente obvezujućih mišljenja. Doduše, dio odredbe pravilnika koji se odnosi na pravo unaprijed biti upoznat s tretmanom u poreznom postupku dao je naslutiti kako se možda time htjelo urediti predmetni institut, što bi i bilo uspješno kada bi se radilo o pravu biti unaprijed upoznat s tretmanom budućih, od poreznog obveznika namjeravanih, porezno relevantnih transakcija ili pojava. Obveza poreznih tijela, uređena i istim propisom, poučiti poreznog obveznika o pravu na podnošenje zahtjeva u svrhu ostvarenja na zakonu osnovanih prava poreznog obveznika sadržajno podsjeća na načelo pomoći neukoj stranci, pa tako potvrđuje zaključak neuspješnosti tadašnjeg pokušaja uređenja obvezujućih mišljenja.⁴⁸

Nespretnosti oko uvođenja obvezujućih mišljenja u hrvatski porezni sustav od donošenja hrvatskoga poreznog zakonika početkom 2000.-te posebno su bila, ali

45 Vidi, detaljnije, Arbutina, Hvoje, Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 62, br. 5-6, prosinac 2012., str. 1283 - 1322.

46 Tako, Arbutina, str. 1308. i 1309.

47 Arbutina, str. 1309.

48 Vidi, čl. 3. Pravilnika.

i ostala do danas, neočekivana s obzirom na činjenicu da je i u to vrijeme, kao i do zakonske novele 2015. godine taj institut već bio poznat hrvatskom pravnom sustavu. Naime, u području primjene carinskih propisa ovaj institut bio je dobro poznat i u praksi često primjenjivan budući da su carinski propisi⁴⁹ uređivali obvezu carinskih vlasti na izdavanje obavijesti te obvezujućih mišljenja. Tako svaka zainteresirana osoba može od carinskih vlasti zatražiti izdavanje obavijesti o primjeni carinskih propisa, a takav se zahtjev može odbiti ako se ne bi odnosio na stvarno namjeravani izvoz i/ili uvoz. Na osnovi pisanog zahtjeva zainteresirane osobe carinska uprava donosi obvezujuće mišljenje o tarifnom raspoređivanju robe u carinsku tarifu te obvezujuće mišljenje o podrijetlu robe, pri čemu je propisano da obvezujuće mišljenje ima snagu rješenja donesenog u upravnome postupku.

Sve prilike uređenja važnog instituta hrvatski je zakonodavac do zadnje novele poreznog zakonika propustio, a čini se da razlog uređenja istoga kroz odredbe noveliranog Općeg poreznog zakona u 2015. godini⁵⁰ te posebnog provedbenog propisa treba tražiti u promjenama i utjecaju europskog prava. Naime, zbog izazova agresivnog poreznog planiranja, širenja štetne porezne konkurencije i posljedične globalne borbe protiv porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, u europskom je pravnom okviru uočena potreba neophodne nadogradnje već postojećih sustava razmjena obavijesti i informacija između država članica. Tako je Vijeće koncem 2015. godine usvojilo prijedlog izmjena Direktive o razmjeni informacija⁵¹ na način da je uređena automatska razmjena informacija o obvezujućim mišljenjima o transfernim cijenama.⁵² Obvezujuća su mišljenja okvalificirana kao prethodna prekogranična mišljenja (engl. *Advance cross-border ruling*) s obzirom na to

49 U čl. 11. i 12. Carinskog zakona i čl. 8. Uredbe za provedbu Carinskog zakona, Narodne novine 78/99., 64/99., 117/99., 73/00., 92/01., 47/03., 140/05., 138/06., 60/08. i 45/09 (dalje u tekstu: CZ) te Uredba za provedbu Carinskog zakona, Narodne novine 161/03.; propisi koji danas nisu na snazi. Carinski zakon prestao je važiti stupanjem na snagu Zakona o provedbi carinskih propisa Europske unije, Narodne novine 54/2013, koji upućuje na provedbu carinskih propisa Europske unije pa tako Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice govori o obvezujućoj (tarifnoj) informaciji/mišljenju koje se i danas primjenjuju.

50 Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine 26/2015, koji donosi izmjene i dopune koje se odnose, uz uvođenje instituta obvezujućih mišljenja, na dopunu odredbi o uvjetima i rokovima za ispravak poreznih prijava, proširenje opsega primjene kazne o zabrani daljnjeg rada poreznog obveznika. Također, u hrvatski porezni sustav tada se uvodi i institut upravnog ugovora i porezne nagodbe te se propisuju ovlasti Samostalnog sektora za otkrivanje poreznih prijevара, kao nove ustrojstvene jedinice Ministarstva financija.

51 Direktiva 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja (OJ L 64, od 11. ožujka 2011.). Prijedlog Direktive predviđa osnivanje središnje baze - sigurnog središnjeg direktorija gdje će se prikupljati sva obvezujuća (prekogranična) mišljenja koja bi bila dostupna svim državama članicama i Komisiji.

52 Od država članica će se zahtijevati automatska razmjena informacija o prethodnim poreznim mišljenjima s prekograničnim učinkom, kao i o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama.

da narav akta kao obvezujućeg nije uvjet za kvalifikaciju, pri čemu se obvezatna automatska razmjena informacija odnosi na mišljenja koja imaju element prekograničnosti jer se odnose na prekogranične, porezno relevantne transakcije. Prijedlog izmjena Direktive, u skladu s načelima proporcionalnosti i subsidiarnosti, ima za cilj osigurati pravilno djelovanje unutarnjega tržišta, uz održane standarde temeljnih prava i načela Povelje o temeljnim pravima EU-a, jamčeći zaštitu osobnih podataka, a predviđeno je stupanje na snagu od početka 2017. godine.

4.2. Porezno-pravni okvir obvezujućih mišljenja – de lege lata

Institut obvezujućih mišljenja poznat je u poreznim sustavima drugih država, a na razini europskoga prava najčešće se koristi u primjeni pravila o transfernim cijenama u obliku prethodnih sporazuma o transfernim cijenama ili prethodnih obvezujućih mišljenja o transfernim cijenama (engl. *Advance transfer pricing agreements*).⁵³ Dok u prijevodu termina predmetnog instituta u drugim pravnim sustavima isti ima oznaku, tj. nosi naziv u kojem se naglašava da je riječ o prethodnim mišljenjima, hrvatski je zakonodavac nomotehnički u nazivu naglasio obvezujuću narav akta kojega porezno tijelo donosi. Danas je riječ o institutu koji je u hrvatskom poreznom postupku uz svoju osnovu koja se nalazi u općoj normi poreznog zakonika - Općeg poreznog zakona uređen kroz podzakonski propis Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi.⁵⁴

Zakonskom normom uređuju se obvezujuća mišljenja u članku 9a gdje je uređeno ovlaštenje poreznih tijela da, na pisani zahtjev poreznog obveznika donesu obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika. OPZ propisuje da troškove izdavanja obvezujućih mišljenja u cijelosti snosi porezni obveznik te predviđa razradu i provedbene norme urediti podzakonskim propisom.

Oredbama se Pravilnika podrobnije uređuje i razrađuje provedba Općeg poreznog zakona o područjima primjene, načinu, rokovima i troškovima izdavanja obvezujućih mišljenja. Propisano je da se obvezujuća mišljenja mogu izdati samo za konkretna pitanja podnositelja zahtjeva koja su značajna za porezni tretman budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti.⁵⁵ Pravilnikom su kao područja primjene obvezujućih mišljenja predviđena sljedeća područja: utvrđivanje oporezivih isporuka u svrhu podjele pretporeza, primjena poreznih propisa u slučajevima investicijskih projekata koji se ostvaruju u Republici

53 Vidi, Žunić Kovačević, Nataša, Coordinating taxation between the European Union and other countries through advance tax rulings systems, u: *Financial Integration, A Focus on the Mediterranean Region*, Series: Financial and Monetary Policy Studies, ur. Peeters, Marga; Sabri, Nidal; Shahin, Wassim, Springer Verlag Berlin, vol. 36, 2013., str. 87-94.

54 Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi, Narodne novine 78/15, na snazi od 25. srpnja 2015. (dalje u tekstu: Pravilnik).

55 Vidi, čl. 2. Pravilnika.

Hrvatskoj, čija vrijednost prelazi 20.000.000,00 kuna; utvrđivanje porezne osnovice poreza na dobit pri spajanju, podjeli, djelomičnoj podjeli, prijenosu imovine i zamjena dionica i udjela osim poreznih postupaka utvrđenih člancima 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit, te primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kod obveza poreza na dohodak i poreza na dobit. Dodatno je uređeno da područja primjene obvezujućih mišljenja mogu biti i porezni tretmani poslovnih aktivnosti koje zbog svojih osobitosti nisu usporedive niti uobičajene s poslovnim aktivnostima koje se obavljaju na području Republike Hrvatske.

Definiranjem područja primjene obvezujućih mišljenja sužena je mogućnost posezanja poreznih obveznika za ovom institutom. No, kod definiranja aktivno legitimiranih osoba za podnošenje zahtjeva za donošenje obvezujućeg mišljenja, krug je osoba definiran tako da to može biti porezni obveznik rezident ili nerezident odnosno njegov opunomoćenik ili porezni savjetnik. Također, zahtjev može podnijeti i fizička ili pravna osoba koja još nije stekla status poreznog obveznika ili nije još izvršila registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima odnosno njihov opunomoćenik ili porezni savjetnik.⁵⁶

Za izdavanje obvezujućih mišljenja nadležna je Porezna uprava, i to Savjetodavno tijelo za obvezujuća mišljenja koje se sastoji od djelatnika Porezne uprave koje imenuje ravnatelj Porezne uprave.⁵⁷

Postupak izdavanja obvezujućih mišljenja uređen je odredbama Pravilnika od članka 5. do 13. Pravilnikom je uređeno pravo poreznog obveznika prije podnošenja zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja podnijeti prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora s poreznom upravom.⁵⁸ Navedeni prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora podnosi se upravi elektroničkim putem ili, iznimno, u pisanom obliku putem nadležne ispostave porezne uprave ili Ureda za velike porezne obveznike.

Najkasnije u roku od petnaest dana od dana zaprimanja prijedloga porezna uprava je obvezna podноситelju prijedloga za održavanjem prethodnog razgovora ili njegovom opunomoćeniku ili poreznom savjetniku uputiti poziv za održavanjem prethodnog razgovora. Njime se usmeno razjašnjavaju činjenice i okolnosti pitanja koje bi moglo biti predmetom obvezujućeg mišljenja.⁵⁹

Zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja podnosi se u pisanom obliku, a ako je podnositelj zahtjeva zatražio prethodni razgovor nakon što je prethodni razgovor obavljen. Dopušta se da zahtjev sadrži više pitanja, ali se sva moraju odnositi na ista konkretna područja primjene propisana odredbama članka 2. Pravilnika. Zahtjev se podnosi putem nadležne ispostave Porezne uprave ili Ureda za velike porezne obveznike, a podnositelj zahtjeva je obvezan do podnošenja

⁵⁶ Vidi, čl. 3. Pravilnika

⁵⁷ Vidi, čl. 4. Pravilnika

⁵⁸ Vidi, čl. 5. Pravilnika

⁵⁹ Vidi, čl. 5. st. 2., 3., 4. i 5. Pravilnika.

zahtjeva izvršiti uplatu troškova izdavanja obvezujućeg mišljenja.⁶⁰ Troškove izdavanja obvezujućeg mišljenja u cijelosti snosi podnositelj zahtjeva.⁶¹

Moguće je primjetiti kako se radi o velikim novčanim iznosima kada se radi o propisanoj visini troškova izdavanja obvezujućih mišljenja,⁶² što bi svakako moglo djelovati tako da odvraća porezne obveznike od traženja obvezujućih mišljenja, čak i kada bi im to moglo biti u pretežnom interesu.

Obvezni sadržaj zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja propisan je člankom 7. Pravilnika.⁶³

Podnositelj zahtjeva može, pisanim putem, odustati od njega u bilo kojem trenutku prije izdavanja obvezujućeg mišljenja. U pravilu, kod odustanka od zahtjeva nema prava na povrat uplaćenih troškova, no ipak, podnositelj zahtjeva ima pravo na povrat uplaćenih troškova, pod uvjetom da Porezna uprava nije započela s radom na izdavanju obvezujućeg mišljenja.⁶⁴

60 Vidi, čl. 6. Pravilnika

61 Vidi čl. 13. Pravilnika. Troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja, sukladno stavku 2. istog članka iznose: 5.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod do 3.000.000,00 kuna; 7.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 3.000.000,00 do 7.000.000,00 kuna; 10.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 7.000.000,00 do 10.000.000,00 kuna; 13.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 10.000.000,00 do 20.000.000,00 kuna; 15.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 20.000.000,00 do 70.000.000,00 kuna; 20.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 70.000.000,00 do 110.000.000,00 kuna; 25.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 110.000.000,00 do 150.000.000,00 kuna; 30.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod veći od 150.000.000,00 kuna; 5.000,00 kuna za podnositelje zahtjeva koji započinju ili su započeli poslovanje u poreznom razdoblju u kojem se podnosi zahtjev, za fizičke ili pravne osobe koje još nisu stekle status poreznog obveznika ili nisu još izvršile registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima odnosno njihov opunomoćenik ili porezni savjetnik te kada se obvezujuće mišljenje traži u odnosu na investicijske projekte koji se realiziraju u Republici Hrvatskoj, čija vrijednost prelazi 20.000.000,00 kuna.

62 Vidi, Diller, M., Vollert, P., op. cit.

63 Sadržaj zahtjeva, sukladno čl. 7. Pravilnika osobito obuhvaća: 1. ime i prezime/na-ziv podnositelja zahtjeva, OIB ili porezni broj, broj putovnice ukoliko podnositelju sukladno posebnom zakonu nije dodijeljen OIB, PDV ID broj poreznog obveznika ukoliko ga posjeduje; 2. podatke o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak izdavanja obvezujućeg mišljenja; 3. detaljan opis planiranih (namjeravanih) poslovnih transakcija kao i poslovne i financijske posljedice transakcije, poslovnog događaja ili aktivnosti; 4. prijedlog odgovora podnositelja zahtjeva uz pozivanje na relevantne zakonske odredbe; 5. izjavu podnositelja zahtjeva je li u tom predmetu transakcija, poslovni događaj ili aktivnost već započeta, je li u tijeku postupak odlučivanja povodom pravnih lijekova ili sudski postupak; 6. isprave odnosno dokumentaciju koja se odnosi na zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja ili se na nju podnositelj zahtjeva poziva; 7. sva obvezujuća mišljenja od nadležnih poreznih tijela drugih država po istom pitanju odnosno je li po istom pitanju postavljen zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja pred poreznim tijelima druge države u odnosu na povezane osobe.

64 Vidi, čl. 8. Pravilnika.

Slučajevi u kojima se ne izdaje obvezujuće mišljenje uređeni su člankom 9 Pravilnika pri čemu je porezna administracija obvezna o nedonošenju obvezujućeg mišljenja obavijestiti podnositelja zahtjeva. Porezna uprava neće donijeti obvezujuće mišljenje ako: se zahtjev podnositelja odnosi na predmet započetog poreznog nadzora, predmet sudskog postupka ili postupka povodom pravnih lijekova; se zahtjev podnositelja odnosi na općenito ili hipotetsko pitanje; iz sadržaja zahtjeva podnositelja proizlazi da nema stvarnu namjeru poduzimanja poslovnih aktivnosti koje su predmet zahtjeva; se radi o predmetu zahtjeva o kojem se odlučuje u okviru prava na informiranje, prema posebnom propisu te ako podnositelj zahtjeva nije do dana podnošenja zahtjeva uplatio troškove izdavanja obvezujućeg mišljenja. Ako nisu ispunjene pretpostavke za nedonošenje obvezujućeg mišljenja te je porezni obveznik podnio valjani zahtjev, obveza je porezne uprave donijeti obvezujuće mišljenje u roku od šezdeset dana od dana podnošenja potpunog zahtjeva, pri čemu je moguće produljiti navedeni rok za najdulje sljedećih trideset dana, a s obzirom na moguća složena pitanja. Pritom, postoji obveza poreznog tijela pisanim putem izvijestiti podnositelja zahtjeva o produljenju roka.

Dodatno i iznimno, kada se s obzirom na složenost pitanja, pri izdavanju obvezujućeg mišljenja moraju uključiti i druga tijela, domaća ili strana, zbog potrebe porezne vlasti za dobivanjem podataka ili informacija bitnih za donošenje obvezujućeg mišljenja, obvezujuće mišljenje može se donijeti i nakon isteka navedenih rokova. U tom slučaju se razlozi produljenja moraju obrazložiti u obvezujućem mišljenju.

S obzirom na različite vrste i moguće učinke poreznih akta propisano je da obvezujuće mišljenje mora biti kao takvo označeno. Obvezujuće mišljenje obvezno sadrži postavljena pitanja, odgovor, činjenice i pravnu analizu predstavljenog slučaja odnosno transakcije, poslovnog događaja ili djelatnosti.⁶⁵ Obvezujući učinak obvezujućih mišljenja izrijeком je uređen u članku 11. Pravilnika, gdje se propisuje da je takav učinak jednostran, odnosno obvezujući učinak u odnosu na Poreznu upravu.

Obvezujuće mišljenje ima učinak od dana dostave podnositelju zahtjeva. Prestanak važenja mišljenja nastupa ako: 1. se isto temelji na odredbama propisa koje su izmijenjene ili su prestale važiti, a temeljem kojih je izdano mišljenje; 2. je došlo do promjena okolnosti koje bitno utječu na obvezujuće mišljenje te 3. ako se utvrdi da se obvezujuće mišljenje temelji na neistinitim ili nepotpunim podacima.⁶⁶

65 Vidi čl. 10. Pravilnika. Člankom 10. st. 7. Pravilnika uređena je obveza poreznih tijela voditi evidenciju o izdanim obvezujućim mišljenjima. Takva obveza ima osnovu i svrhu i u propisima Europske unije kojima se predviđa osnivanje središnje „baze“ obvezujućih mišljenja (o transfernim cijenama).

66 Vidi, čl. 12. Pravilnika.

5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Institut obvezujućih mišljenja jedan je od načina primjene i ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri. Obvezujuća mišljenja odnose se i primjenjuju isključivo na buduće i namjeravane porezno relevantne transakcije, a nikada se ne odnose na slučajeve s već započetim poreznim postupcima. Razlog isključenja primjene ovog instituta u odnosu na već nastale i realizirane transakcije treba tražiti u zaštiti vladavine prava i načela pravne sigurnosti. U hrvatskom je poreznom sustavu načelo postupanja u dobroj vjeri uređeno Općim poreznim zakonom. Prepuštajući podzakonskom propisu razradu i detaljnije uređenje u primjeni ovoga načela tvorci Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri nisu bili uspješni. Analiza odredbi Pravilnika koje se odnose na primjenu načela postupanja u dobroj vjeri ukazuje na neuspjele pokušaje uvođenja u hrvatski porezni sustav kako obvezujućeg mišljenja kao pojedinačnog mišljenja tako i općih (javnih) mišljenja, poznatih u poredbenopravnim sustavima. Takvo nesnalaženje tvoraca Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri posebno je iznenađujuće jer je u vrijeme njegova donošenja pravni okvir i temelj za precizno uređenje instituta obvezujućih mišljenja već bio prisutan, u odredbama Zakona o općem upravnom postupku koji je uredio institut jamstva prava. Štoviše, tvorci Pravilnika nisu se znali poslužiti već prisutnim rješenjem i praksom primjene istoga jer hrvatsko carinsko pravo već dulje vrijeme poznaje predmetni institut. Kako je institut obvezujućih mišljenja prisutan u poreznim sustavima zemalja širom svijeta, a gotovo u svim zemljama Europske unije, korisno je upoznati se s iskustvima drugih zemalja. Komparativna porezna iskustva primjene obvezujućih mišljenja pokazuju da se radi o institutu koji je neizostavan kao sredstvo izgradnje suvremenog poreznog sustava u kojemu se velika pozornost poklanja zaštiti prava poreznih obveznika. Primjećuju se i očekivanja da će taj institut kao dio poreznog postupka i čimbenik ostvarenja porezne sigurnosti pridonijeti i privlačenju ulagača i ekonomskom rastu. Sve navedeno upućuje na zaključak da je nakon neuspjela pokušaja iz 2009. godine, iako prilično kasno, odnosno tek novelom poreznog zakonika 2015. godine, hrvatsko porezno pravo dobilo tematizirani institut. Zaključno, može se reći da se radi o institutu suvremenih poreznih sustava, usmjerenom zaštiti prava poreznih obveznika, ali i ostvarenju potrebne predvidivosti postupanja poreznih tijela pa time i pravne sigurnosti. Istodobno, obvezujuća mišljenja mogu biti put k smanjenju poreznih sporova, ali i posredno mogu biti definirana i kao sredstvo borbe protiv porezne utaje te poluga za povećanje ulaganja i gospodarskoga rasta. Ipak, potonji se učinci tematiziranog instituta trebaju istražiti pa mogu biti povod novom aspektu promatranja obrađenoga fenomena. No, očekivani pravni učinci mogu se ostvariti tek ako porezni obveznici i porezna vlast prepoznaju isti kao kvalitativni katalizator prava i obveza u poreznom postupku.

Summary

ADVANCE TAX RULINGS – THE NEW LEGAL INSTRUMENT IN THE CROATIAN TAX PROCEDURE

This article talks over the concept and importance of the institution of advance tax rulings as part of the tax systems and tax procedural rules in contemporary world. Presenting the general characteristics of advance tax rulings it is underlined that this institute aims to contribute to the predictability of the application of the tax law rules. Comparative legal experiences and already existing practices are useful indicators that provide an insight into the actual and the anticipated effects in the application of the institute of advance tax ruling. Croatian tax law has adopted this institute through the General Tax Act amendments in 2015, after previous failed attempt in 2009. Advance tax rulings are part of modern tax systems that aim at the protection of taxpayers' rights and achieving the predictability of tax authorities' actions. Thus, rule of law and legal certainty are main targets as expected effects. It is noted that the advance tax rulings might have some other meanings that should be more analyzed as to be established.

Keywords: *advance tax ruling, tax law, legal and tax security, tax procedural law, rule of law.*

Zusammenfassung

VERBINDLICHE VORBESCHEIDE IN STEUERSACHEN – NEUES RECHTSINSTITUT DES KROATISCHEN STEUERVERFAHRENS

Der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit liegt an verbindlichen Vorbescheiden als Teil von Steuersystemen und prozeduralen Steuerregeln. Es werden generelle Merkmale dieses in Zuständigkeit der Steuerbehörde liegenden Instituts aufgeklärt, insbesondere in Bezug auf die beabsichtigte Vorhersehbarkeit der Anwendung von Steuerrechtsnormen. Dabei wird auf die rechtsvergleichende Erfahrungen zurückgegriffen um bessere Einsicht in die reale und erwartete Wirkung der Anwendung von verbindlichen Vorbescheiden zu gewinnen. Letztere sind durch die Novelle des Allgemeinen Steuergesetzes aus 2015 in das kroatische Steuerrecht eingeführt worden anschließend an einen gescheiterten Versuch aus 2009. Die Hauptaufgabe von verbindlichen Vorbescheiden in Steuersachen liegt darin die Rechte von Steuerpflichtigen zu schützen und zur notwendigen Vorhersehbarkeit der Handlung von Steuerbehörden und somit zur Rechtssicherheit beizutragen, obwohl auch andere Aufgaben diesem Institut zugewiesen werden.

Schlüsselwörter: *verbindliche Vorbescheide, Steuerrecht, Steuerverfahren.*

Riassunto

PARERI TRIBUTARI PRELIMINARI VINCOLANTI: UN NUOVO ISTITUTO DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO CROATO

Nel contributo si disamina la nozione ed il significato dei pareri vincolanti quali parte dei sistemi tributari e delle regole della procedura tributaria. Si illustrano le caratteristiche generali dell'atto, l'emanazione del quale è di competenza dell'autorità tributaria, che ha come scopo favorire la prevedibilità dell'applicazione della norma del diritto tributario. Le esperienze di matrice comparata rappresentano un utile indicatore di prassi già consolidate altrove e consentono di vedere gli effetti reali ed auspicati dell'applicazione dell'istituto dei pareri vincolanti. Nel diritto tributario croato tale istituto è stato introdotto in occasione della novella della legge generale tributaria nel 2015, in seguito ad un già precedente tentativo fallito nel 2009. I pareri vincolanti rappresentano un istituto dei sistemi tributari contemporanei volto alla tutela dei diritti dei contribuenti ed alla realizzazione della necessaria prevedibilità dell'operato degli organi tributari e conseguentemente della certezza del diritto. Da ultimo, s'osserva per inciso come ai pareri vincolanti spettino anche altri compiti.

Parole chiave: *pareri vincolanti, diritto tributario, certezza tributaria, procedimento tributario.*